

「キャパシティ論の現代的意義」

——経営資源管理論の試み——

和田 淳 三

目 次

- I. はじめに
- II. 価値管理の新機軸
- III. レガシィ・システムとしてのキャパシティ論
- IV. 測定論における原価から価値への移行
- V. おわりに

I. はじめに

近年、管理会計論の分野で価値管理 (Value Based Management) に関わる議論が見られるようになってきた⁽¹⁾。このような関心は⁽²⁾、あらためて指摘するまでもなく、M. E. Porter の産業組織の分析を基盤とした価値連鎖 (Value Chain) 分析および競争戦略 (Competitive Strategy) と競争優位 (Competitive Advantage) の理論⁽³⁾を嚆矢としたものである。以後、現在ま

(1) Scott, M. C., "Value Drivers", Jhon wiley & Sons, 1988., Hines, P. et al, eds., "Value Stream Management", Prentice Hall, 2000. Shank, J., "Strategic Cost Management" *Journal of Management Accounting Research* (Fall 1992).

(2) 例えば「戦略的管理会計」と表題される文献である。

(3) Porter, M. E., "Competitive Strategy", Free Press, 1980. Porter, M. E. "Cometitive Advantage", Free Press, 1985.

で経営戦略論を中心として彼の思潮を内在する数多くの論考がなされてきたのであるが、SCM (Supply Chain Management) あるいは CRM (Customer Relation Management) と今日称される管理技法のコア・コンセプトとしても確固とした基盤を有している。また、その影響はこれまで会計的な財務分析手法が中核となっていた企業評価論の領域にまでおよんでおり⁽⁴⁾、価値連鎖アプローチによる競争戦略分析がその枠組みの重要な論点を形成しつつある。

現代管理会計論はそれが有する機能化の基本的な手段として原価と利益に関わる測定および管理技法を生成してきている。しかし、今日の競争市場における企業の経営管理活動の多様な形態と理論はこれまでの原価・利益の測定・管理技法の対応を無力化しつつあるという事実が顕在化しつつある。

その理由に、次の諸点が指摘できる。

- ・産業における価値創造プロセスと個別企業における価値創造プロセスの重複と乖離
- ・価値概念の多義化
- ・資源消費と価値形成・創造の明確な連関の喪失
- ・人的資源に代表される可測性への疑念、である

小稿の分析視角と課題は、価値連鎖アプローチによって価値の創造と資源消費の連関における、新たな測定・管理論の構築への手掛かりを探ると共に、管理会計論のこれまで内包してきた基盤的思考のひとつであるいわゆる「能力論」(Capacity Theory)を俎上にあげ、その連結環としての可能性を問うことである。

(4) Palepu, K.G. et al, eds., "Introduction to Business Analysis & Valuation", South-Western, 1996.

Ⅱ．価値管理の新機軸

原価測定における基本的態度は、「因果原則」に代表されるようにInput → Output の連関の存在を前提とすることによって確固としたものになっている。これは、資源消費と個別的・直接的な対応関係を示す製品・サービスの生産のプロセスを価値的に測定することを意味している。この原価測定論の根源的思考は「生産」に胎胚していることはいうまでもない。管理会計において、主要な管理機能を能くしているのはこのような原価測定技法により生み出された原価情報である⁽⁵⁾。

本稿で議論しようとする価値概念ならびに測定論は、このような資源消費の態様を価値連鎖の一方の終端、すなわち実現可能な市場価値という視点から再考を促されていることに起因している。「顧客価値志向」あるいは「マーケット志向」というタイトルはすべからく価格設定 (Pricing) の合理性が資源消費という始点から確保されるのではなく、市場で実現され回収可能な価値という観点から保証される、ことを示している。

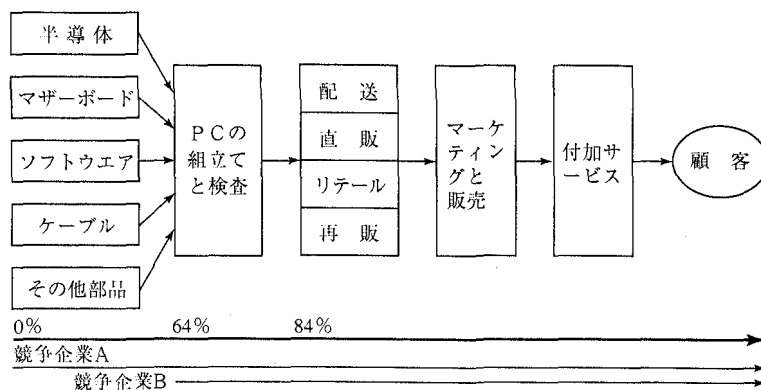
価値連鎖アプローチが特徴的であるのは、「企業内」と「産業内」のそれぞれに価値連鎖を考慮することである。前者は価値流通 (Delivering) のプロセスであり、後者は産業内における戦略的位置関係 (Positioning) である。Porter の立論には後者の産業における戦略的ポジショニングに競争優位の基盤が措かれている。図1⁽⁶⁾におけるようなパーソナル・コンピュータ産業の価値連鎖をみると、顧客で実現され、回収される価値の、この産業に参加する企業群での創造、配分プロセスを俯瞰することができる。

産業における価値創造と分配が個別企業の経営戦略および行動をより明確

(5) このことは、現代管理会計の一領域として確立されている「原価企画」でも同じである。

(6) Carr, L. P., "Value — Chain Analysis And Management For Competitive Advantage", in Brinker, B. J. ed., *Guide to Cost Management*, Wiley & Sons, 2000.

図 1



に説明するものとして承認されてくると、これまで管理会計の枠組みを構築してきた個別企業における価値測定および管理システムは本質に関わる変革を迫られることになる。別言すれば、管理会計がそのベーシックな情報生成手段として培ってきた原価の測定理論を再構築しなければならない環境に直面することとなる。

すなわち、所与の市場価格・取引価格を資源消費の基礎情報としてきた原価の測定技法は、管理会計領域では、その姿態を戦略的価値の測定と管理を支援する方途へと向かわざるを得なくなる。このことは、「原価＝Input」あるいは「原価＝資源消費」として把握する視点から、到達すべき利益概念までの全行程を再検討を要求するものとみることができる。これまで実現されるべき利益は、分離された資源消費を Input→Output の関係の中で認識された原価測定によって説明されてきたが、価値連鎖アプローチでは、ある意味では厳密な原価測定が相対的な価値概念によってその操作性を付与されることになるのである。今一つは、資源消費の実体が分離された存在ではなく、統合された資源の消費として認識されることである。

Ⅲ．レガシィ・システムとしてのキャパシティ論

ここでは、さしあたり産業における価値連鎖についての個別企業のポジショニングがおよぼす、資源消費と原価測定に関連性とその解決すべき課題について「キャパシティ論」を俎上にあげて考察する。キャパシティ論は、「経営能力論」ともいわれるように、いわゆる固定費を認識する基礎理論として議論されてきた⁽⁷⁾。その特性は、Output に対する一義的な対応関係を有しないこと、また物理的に分離している経営資源の仮想的な統一性を前提としていることである。いわば、キャパシティ論は原価理論および測定論の中にあって、資源消費の Input→Output による直裁的な原価測定を承認しないことに、価値連鎖アプローチによる可能性を承認する要件を備えているのである。

(1) キャパシティの測定とコントロール理論の史的展開

キャパシティの測定は、管理会計の基軸である標準原価管理ならびに予算管理の領域でその概念的成熟化を経てきたことは周知のところである⁽⁸⁾。この史的経過は以下のように概括することができる。

- ・標準原価管理論におけるキャパシティの認識は、間接費の配賦処理を通じて、課業管理と生産能力維持・増大にその焦点が当てられ、Input→Output レヴェルの測定に終始していた。能率 (Efficiency) 管理が主要な課題であった。
- ・予算統制論におけるキャパシティの認識は、原価管理を組織能力の維持思考と統合され、固定費におけるアイドル・キャパシティ・コストの測

(7) 小林健吾『原価計算発達史』中央経済社、1981。

(8) 辻厚生『管理会計発達史論』有斐閣、1971.、小林健吾『予算管理発達史』創成社、1987.、岡本清『米国標準原価計算発達史』国元書房、1969.、上總康行『アメリカ管理会計史(上・下)』同文官、1988。

定と管理にその焦点を当てた。

- ・利益・予算管理論におけるキャパシティの認識は、組織能力の維持・拡大に向けた経営活動全体に関わる調整機能の包含を目指し、資本＝利益管理を主題とする財務管理システムの下でおこなわれた。Input → Output レベルからの脱却を目指すとともに、効率 (Effectiveness) 管理にその焦点を当てた。
- ・経営意思決定論におけるキャパシティの認識は、経営行動モデルを考慮した階層的・プロジェクト別意思決定による議論の中で、構造化の可否に焦点を当てた。

このような史的展開を経て、現代のキャパシティ論は次に考察する CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing—International)⁽⁹⁾ で表明されている、市場性 (Marketable) 思考による拡充を主題としている。

(2) CAM-I におけるキャパシティ論

CAM-I では、「キャパシティ管理の成否は、資源 (Resource) の弾力性と、それが組織と顧客の要求に応ずる程度によって決定される。」⁽¹⁰⁾ として、キャパシティを資源として定義することの妥当性を指摘している。ここで、資源とは企業の活動と産出を援助するために購入し、使用する価値を創造するための潜在力 (Potential) である、と定義している。

注目すべきは、従来のキャパシティ論が物的思考と価値観に拘束されつつ、資源消費と原価測定論の中に一貫した枠組みを求めてきたのに対し、資源消費の測定が価値創造の視点から再構築されるべきであることを示唆したことである。次の問題は、CAM-I におけるこのような態度が本稿での課題に光明を与えるものであるか否かである。

(9) CMA and IMA eds., "Measuring the Cost of Capacity", SMAC, 1996.

(10) *Ibid.*, p. 7.

表1および2⁽¹¹⁾は、キャパシティの測定に関する種々のモデルと管理階層を示している。

表1（一部修正）

項目 モデル	キャパシティ・ レベル	期間（分析）	組織（対象）
資源効率モデル	理論水準	短期～長期	工程・工場・全体
キャパシティ利用モデル	同上	短期～中期	同上
キャパシティ差異モデル	同上	同上	工程・工場
CAM-I キャパシティモデル	同上	短期～長期	全組織 (ポテンシャルズ)
ガントチャートモデル	実現可能水準	短期	工程
制約理論モデル	実現可能（市場） 水準	短期～中期	工程・工場・全体
ABCモデル	正常水準	同上	同上
統合ABC- 制約理論モデル	種々の水準	同上	同上

表2（一部修正）

項目 モデル	基本対象	アイドル・ コストの 処 理	使用される その他の 手 法	要求データ	要求資源	基本機能	財務活動 と業務活 動の連係
資源効率モデル	資源利用	損益	TOCの 継続的改善 とABC	中レベル	中レベル	計画	Yes
キャパシティ 利用モデル	能力利用	同上	継続的改善 とABC	同上	同上	計画・統制	Yes
キャパシティ 差異モデル	業績測定	無	継続的改善	低レベル	低レベル	統制	Yes
CAM-I キャパシティ モデル	コミュニケーション	損益	継続的改善 とABC	高レベル	中～高 レベル	計画・統制	Yes
ガントチャート モデル	能率	損益	継続的改善	中レベル	低レベル	統制	No
制約理論モデル	スループット	無	同上	低レベル	同上	計画・統制	同上
ABCモデル	活動単位当りの 資源コスト	損益	同上	中レベル	中レベル	計画	Yes
統合ABC制約 理論モデル	変動費の最小 化	無	継続的改善 とABC	中レベル	低レベル	計画・統制	Yes

(11) *Ibid.*, p. 16. pp. 42～43.

ここでは、各モデルについての詳細な検討は次の機会に譲るが、制約理論（TOC）と活動基準原価計算（ABC）モデルは企業活動全般を対象とし、市場価値思考による原価測定理論の試行を考慮しているとみることができる。ABC と TOC の統合モデルは、数学モデルを利用しながら、資源としてのキャパシティの最適利用度（Utilization）を探索する試みでもある。CAM－I の議論は、資源としての統合性を全面的に主張するまでには至っていないが、キャパシティの収益性による最適化、価値概念への接近の合理性を示唆するものとしてみることができる。

しかし、ABC モデルでは、活動利用可能性（Activity Availability）＝活動による消費（Usage）＋未消費キャパシティ（Unused Capacity）が内包されており、最終負担者としての Output を想定しながら Input における資源浪費の測定がおこなわれている限り、問題の解決はなされていないといえる。

Ⅳ．資源の統一的把握

創造すべき価値の相対性と可側性について障害となる諸点が次のように挙げられる。

- Input → Output の依存性の曖昧性
- 資源自体の可測性
- 潜在可能性（Potentials）と資源の関係性
- 資源の消費と意思決定の時間的齟齬
- 資源の相互依存性と結合性、である。

価値連鎖アプローチからキャパシティを再定義化する作業では、まず資源の可測性が議論の出発点になる。このことについて、Nørreklit & Schoenfeld⁽¹²⁾ は、資源を理解する際に、サイクルとしての企業活動を前提としている。そして、人的、物的および財務資源の安定的構造を否定しながら、これら諸資源の合理的依存関係の首尾一貫性を認識することにより、その最終生

産物たる価値に接合していく。また、資源を潜在可能性 (Potentials) と定義しながら、その長期的管理可能性を探索することが重要であることを主張している。

価値の相対性と可測性は、個別企業一団体、産業一群および地域一市場あるいは国家の価値の依存性から生じてくるものと考えることができる。これは、個別企業が生み出す製品・サービスの価値が個々の資源消費と直接に結合するものではないことも示唆している。

資源の可測性の例証として、無形な知識と所有の否定、がその代表的特徴として挙げられる人的資源⁽¹³⁾についてみると、

- Output の測定が不可能
- 投資時の成果の測定が不可能
- 取得費用の測定が不可能
- 資本・労働市場における投資効果の推定値の測定が不可能である、ことである。

このような可測性に関する議論は、資源を個別に把握することの合理性を保証する反面、統一的な資源の理解への障害になることは明らかである。

V. おわりに

資源の測定・管理は価値概念の規定が不可欠である。このことは、価値の実現・分配が資源消費の測定基準になることを意味している。また、価値それ自体は相対的でありながら、これなくして資源の測定・管理は不可能である。このように本稿が主題とした価値の創造と資源消費の一義的関連を否定

(12) Nørreklit, L., and Schoenfeld, H. M. W. eds., "Resources of the Firm", DJØF Pub., 1996.

(13) OECD., "Measuring What People Know", OECD. 1999.

しようとする価値連鎖アプローチによる原価測定の議論は、資源の Output に対する次のような特徴を考慮することが必要であろう。

- 投資時の一定の組織構成下では、測定可能
- 測定が需要側でおこなわれることでは不可能
- 将来に対する不確実性は中立，であることである。

価値創造と資源消費の関連性が、従来の原価測定の理論によって合理化され、客観化されることが不可能である理由は、両者の依存性と結合関係の曖昧さに起因するものである。ここにキャパシティ論の再構築の意義について、それが本来有する資源消費の統一的把握に、価値概念から導出される新たな原価測定理論を具備することの重要性をみるのである。

Some Notes on Capacity and Value

Junzo Wada

This Article mainly focuses to the relationship between capacity and value. Recent Developments on Management Accounting rely on the theory of Value Chain heavily. For instance, supply chain management and customer relation management are from same origin. M. E. Porter insists that realization of competitive advantage pay much more attention to strategic position inside specific industry; however, concrete measurements for profitable zoning are still vague. On the other side, traditional cost measurements keep to be fine tuned for tracking path on resource consumption. As one of such critical areas, capacity theory is more supportive for the analysis.

Capacity theory has some theoretical features for the integration resource consumption and value creation. Restructuring of management accounting demands rational measurement methods on costs and value. This introduction to capacity theory might provide a handhold for remaking Legacy System.